

**Audience publique du 8 mai 2008**

Recours formé par  
Monsieur ..., ...,  
contre trois décisions du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôts

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 23194 du rôle, déposée le 13 juillet 2007 au greffe du tribunal administratif par Maître Rémi CHEVALIER, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., Directeur honoraire de l'administration de l'Enregistrement et des Domaines, demeurant à L-..., tendant à la réformation sinon à l'annulation, premièrement, d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 avril 2007 lui refusant l'octroi d'une remise gracieuse, deuxièmement, d'une décision du directeur des Contributions directes, qualifiée implicite de refus, d'une demande de relevé de déchéance en relation avec le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 signifié en date du 13 juin 2005 et, troisièmement, du bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004 signifié en date du 13 juin 2005.

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 11 décembre 2007;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif par Maître Rémy CHEVALIER le 10 janvier 2008 au nom de Monsieur ...;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée du directeur de l'administration des Contributions directes du 25 avril 2007;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Marc LACOMBE, en remplacement de Maître Rémi CHEVALIER, et Monsieur le délégué du gouvernement Claude LICK en leurs plaidoiries respectives.

---

Par arrêt de la Cour d'Appel siégeant en matière civile du 7 juillet 2004, Monsieur ... fut condamné à verser des dommages et intérêts et une indemnité de procédure d'un montant total de 5.620.- € à Monsieur X.. Suivant le décompte préparé par l'avocat de ce dernier, Monsieur ... a en outre été obligé de payer des frais et émoluments s'élevant à 542,16.- €. Après avoir sollicité en vain par deux courriers, en date des 12 juillet et 29 décembre 2004, le remboursement des indemnités payées à Monsieur X. par le ministère des Finances, Monsieur ... adressa le 15 mars 2006 une demande de rectification du bulletin d'impôt sur le

revenu pour l'année 2004, lui signifié en date du 13 juin 2005, au préposé du bureau d'imposition de Pétange, en vue de déduire lesdites sommes exposées du revenu imposable à prendre en compte pour l'année 2004, sinon de prendre en considération les dépenses en cause pour la déclaration fiscale de l'année 2005.

Par courrier du 12 avril 2006, le préposé du bureau d'imposition de Pétange refusa de faire droit aux demandes de Monsieur ... aux motifs suivants :

*« Je suis au regret de vous informer que le délai de réclamation suivant le paragraphe 237 AO est de 3 mois et qu'ainsi aucune rectification ne peut avoir lieu puisque le décompte vous a été signifié en date du 13 juin 2005. »*

*Une éventuelle déduction dans le cadre de l'imposition 2005 est exclue par l'article 108 LIR d'après lequel les dépenses sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites. »*

Par courrier du 14 avril 2006, complété par un courrier du 28 novembre 2006, Monsieur ... introduisit une demande de remise gracieuse sur base du paragraphe 131 de la loi générale des impôts (« Abgabenordnung »), dénommée ci-après « AO », auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, dénommé ci-après « le directeur », en vue de la prise en compte de la dépense en cause comme charge déductible au titre de frais d'obtention ou charges extraordinaires, demande dans laquelle il pria également le directeur de considérer tout autre moyen approprié permettant d'éviter l'application du paragraphe 237 AO à sa demande de rectification.

Par le même courrier précité du 28 novembre 2006, Monsieur ... introduisit encore une demande en relevé de déchéance en vue de pouvoir introduire une demande de rectification de sa déclaration fiscale pour l'année 2004 et pouvoir ainsi déduire les dépenses exposées par lui suite à sa condamnation par l'arrêt précité de la Cour d'Appel, comme frais d'obtention ou comme charges extraordinaires, demande à laquelle le directeur ne donna pas de réponse.

Par décision du 25 avril 2007, le directeur rejeta la demande de remise gracieuse du 14 avril 2006 sur base des motifs suivants :

*« Vu la demande présentée le 18 avril 2006 par le sieur ... demeurant à L-..., ayant pour objet une remise d'impôts par voie gracieuse;*

*Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;*

*Considérant que la demande tend à la modification de l'imposition pour l'impôt sur le revenu relative à l'année 2004, en demandant la déduction de frais de procès et d'une peine pécuniaire prononcée par les tribunaux dans le cadre d'une affaire opposant le requérant dans sa fonction de Directeur de l'Administration de l'Enregistrement à un fonctionnaire de la même administration;*

*Considérant que d'après le paragraphe 131 AO une remise gracieuse n'est envisageable que dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;*

*Considérant que l'imposition en cause est coulée en force de chose décidée ;*

*Force est de constater que le moyen invoqué dans la demande s'analyse en une contestation de la légalité de l'impôt, étrangère en tant que tel à la matière gracieuse (cf. T.A. 11196 du 27.10.99 et confirmé par C.A. N° 11703C du 30.3.2000) ;*

*Considérant que la demande gracieuse ne doit pas servir à contourner la forclusion attachée au délai en matière contentieuse ou déclencher un réexamen d'office ;*

*Considérant qu'à titre superfétatoire, il ressort de la nature que les frais exposés mises à charge du contribuable qu'ils rentrent dans les dispositions de l'article 12, alinéa 4 L.I.R. en tant que dépenses non déductibles ;*

*Considérant encore que conformément à l'article 108 L.I.R., les dépenses sont à prendre en considération pour l'année d'imposition au cours de laquelle elles sont faites ;*

*Considérant donc qu'une rigueur objective n'a pas pu être constatée en l'espèce et il n'appartient pas au rôle de la remise gracieuse de contrer la volonté expresse du législateur en la matière ;*

*Considérant qu'une rigueur subjective ne saurait dans le présent cas être admise, faute de motivation dans ce sens ;*

*Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies ;(...)*»

Par requête introduite en date du 13 juillet 2007, Monsieur ... a fait introduire un recours en réformation, sinon subsidiairement en annulation contre, d'une part, la décision du directeur du 25 avril 2007 portant rejet de la demande de remise gracieuse d'impôt introduite par Monsieur ..., d'autre part, la décision du directeur, qualifiée d'implicite de refus, d'accorder le relevé de déchéance demandé par Monsieur ... le 28 novembre 2006 pour lui permettre d'introduire une demande de rectification du bulletin d'impôt sur le revenu relatif à l'année 2004 et, en troisième lieu, contre le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004.

Il y a lieu de se prononcer en premier lieu sur la recevabilité de la requête introduite par le demandeur. A cet égard, le délégué du gouvernement soulève l'irrecevabilité de la requête sous examen, dans la mesure où elle cumulerait un recours contre une décision prise sur base du paragraphe 131 AO et un recours contre le silence du directeur suite à une demande afférente au contentieux de l'impôt, alors que les compétences de la juridiction administrative quant au contentieux de l'impôt et quant à la remise en équité devraient s'exercer séparément.

Le demandeur rétorque que le fait d'entreprendre, dans la même requête, plusieurs décisions n'entraînerait pas l'irrecevabilité de ladite requête, dans la mesure où les décisions critiquées émaneraient de la même autorité, en l'occurrence le directeur, et où elles seraient prises sur des bases légales certes différentes, mais pourtant identifiables. En effet, en vertu du paragraphe 131 AO, la décision de rejet de la demande de remise gracieuse d'impôt constituerait une décision administrative susceptible d'un recours gracieux. De même, le refus, sinon l'absence de réponse du directeur à la demande de relevé de forclusion basé sur le paragraphe 86 AO, serait également attaquant par le biais d'un recours en réformation, et ce en vertu du paragraphe 228 AO.

S'il est vrai que, par exception au principe suivant lequel tout recours doit être introduit par requête séparée, le demandeur est autorisé à déférer différentes demandes dans une même requête, il n'en demeure pas moins qu'un tel recours cumulé n'est possible que dans la mesure où les demandes en cause portent, par leur objet, sur la même situation en fait, qu'elles présentent un lien de connexité suffisamment étroit et qu'il est dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice de les juger par une seule et même décision du tribunal. Il échet également de souligner dans ce contexte que l'objet d'une action en justice est constituée par le résultat que la partie demanderesse entend obtenir.

En l'espèce, il ressort du libellé de la requête introduite par le demandeur, fait qui n'est d'ailleurs pas autrement contesté en cause, que deux buts différents sont poursuivis dans le recours sous examen, à savoir, d'une part, la réformation, sinon l'annulation de la décision du directeur du 25 avril 2007 portant rejet de la demande de remise gracieuse de l'impôt, et, d'autre part, la réformation, sinon l'annulation du refus qualifié d'implicite du directeur de faire bénéficier le demandeur du relevé de déchéance en vue d'attaquer contentieusement le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004.

Or, une demande de remise gracieuse, et partant également un recours contentieux dirigé contre le refus de faire droit à une telle demande, s'analyse exclusivement en une pétition par le contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne saurait comporter par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. Le résultat recherché par un contribuable d'une demande de remise gracieuse est effectivement la renonciation par l'administration des Contributions directes au recouvrement d'une créance fiscale valablement constituée et non contestée par ailleurs. Par contre, le recours dirigé contre le refus implicite de faire droit à une demande de relevé de déchéance a pour but de prolonger, voire renouveler le délai permettant au contribuable d'attaquer un bulletin d'impôt qui, pour sa part, n'est susceptible de faire l'objet que des voies de recours contentieuses mettant en cause sa conformité au droit.

Par conséquent, le tribunal est amené à constater qu'en l'espèce, les deux demandes introduites par le demandeur dans une seule et unique requête se caractérisent par la poursuite d'objets diamétralement opposés et partant incompatibles, dans la mesure où la mise en question de la légalité de la fixation d'un impôt exclut par définition une demande de remise gracieuse du même impôt, conditionnée, elle, par l'absence de toute contestation concernant sa légalité. Les demandes sous analyse ne sauraient dès lors être considérées comme présentant un quelconque lien de connexité et il est partant contraire tant à la logique juridique qu'au principe d'une bonne administration de la justice de les juger par une seule et même décision.

Il s'ensuit que les recours en réformation, sinon en annulation doivent être rejetés pour être irrecevables, dans la mesure où ils sont dirigés, tout en étant contenus dans une seule et unique requête, à la fois contre la décision de rejet du directeur du 25 avril 2007 de la demande de remise gracieuse de l'impôt, et contre le refus qualifié d'implicite du directeur de faire bénéficier le demandeur du relevé de déchéance en vue d'attaquer le bulletin de l'impôt sur le revenu de l'année 2004.

Dans sa requête, le demandeur sollicite l'allocation d'une indemnité de procédure de 1.000 € sur base de l'article 33 de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de

procédure devant les juridictions administratives. Cependant, au vu de l'issue du litige, la demande en obtention d'une indemnité de procédure est à rejeter.

### **PAR CES MOTIFS**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,

déclare les recours irrecevables ;

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure ;

condamne le demandeur aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,

Martine Gillardin, premier juge,

Lexie Breuskin, juge,

et lu à l'audience publique du 8 mai 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler